

UWARUNKOWANIA FUNKCJI FISKALNEJ PODATKU ROLNEGO

Paweł Felis

Instytut Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie
Dyrektor instytutu: prof. dr hab. Janusz Ostaszewski

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek rolny, efektywność fiskalna podatku
Key words: agricultural taxation, agricultural tax, tax fiscal efficiency

S y n o p s i s. Celem artykułu jest ocena efektywności fiskalnej podatku rolnego w Polsce w latach 2004-2013. Dlatego też położono nacisk nie tylko na wpływ z podatku, ale także koszty jego wymiaru i poboru. Osiągnięcie celu wymagało określenia pojęcia efektywności fiskalnej podatku rolnego oraz wskazania jej determinant. Zastosowano metodę statystyki opisowej, przeprowadzono badania literaturowe, przeanalizowano ustawę o podatku rolnym. Z badań wynika, że obowiązujący w Polsce system opodatkowania rolnictwa jest przeciwieństwem rozwiązań zastosowanych w większości krajów UE. Realizowany jest on bowiem jedynie przez przestarzałą konstrukcję podatku majątkowego. Podatek rolny pełni bardzo ograniczoną funkcję dochodową, w związku z tym jego efektywność fiskalna jest niska. Konieczna jest gruntowna zmiana systemu opodatkowania rolnictwa, obejmująca nie tylko kwestie opodatkowania majątku nieruchomościowego, ale także pominięte w artykule zagadnienie włączenia dochodów rolników do systemu powszechnego podatku dochodowego.

WSTĘP

Przedmiotem artykułu są elementy systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce. Całościowa jego ocena wymaga uwzględnienia wydajności wszystkich podatków obciążających rolnictwo, a także sprawiedliwości systemu (realizacja funkcji redystrybucyjnej) oraz oceny zasadności wykorzystania konstrukcji podatkowych do stymulowania zmian w strukturze gospodarczej rolnictwa (funkcja stymulacyjna). W artykule rozpatrzono jedynie wydajność podatku rolnego.

Celem artykułu jest określenie efektywności fiskalnej podatku rolnego, czyli realizacji funkcji fiskalnej. Przeanalizowano konstrukcję prawną podatku, a także wskazano inne czynniki wpływające na jego efektywność fiskalną w Polsce. Przyjęto, że w ocenie realizacji funkcji fiskalnej największe znaczenie mają następujące elementy: poziom ceny żyta jako miernik wysokości podatku, polityka podatkowa prowadzona przez gminy (skala wykorzystania posiadanego władztwa podatkowego), a także gotowość podatników do ponoszenia ciężaru opodatkowania.

W artykule zastosowano kilka metod badawczych, przede wszystkim metody statystyki opisowej (wskaźniki struktury i dynamiki). Źródłem danych statystycznych o podatku rolnym były coroczne informacje publikowane przez Radę Ministrów dotyczące wykonania

budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Część danych pozyskano z Ministerstwa Finansów (stawki w podatku rolnym uchwalane przez rady gmin) oraz Głównego Urzędu Statystycznego (podstawowe wskaźniki makroekonomiczne). Okresem badawczym są lata 2004-2013. Ze względu na brak danych w przypadku niektórych charakterystyk podatku uwzględniono w badaniach krótszy okres. Przeprowadzono również badania literaturowe oraz analizę opisową i porównawczą. Analizowanym aktem prawnym była ustawa o podatku rolnym [Dz.U.2013.1381].

Przyjęto pewne założenia, przede wszystkim w zakresie pojęcia efektywności podatku. W literaturze zwraca się uwagę na efektywność ekonomiczną i fiskalną podatków [Dziemianowicz, Przygodzka 2007, s. 194]. W artykule efektywność jest rozpatrywana wyłącznie w drugim ujęciu, czyli odnosi się do pełnienia przez podatki funkcji fiskalnej. Efektywność fiskalna (podatkowa) wymaga respektowania nie tylko zasady wydajności, ale również taniości podatku. Dlatego podstawą oceny efektywności fiskalnej danego podatku jest zestawienie jego strony dochodowej i kosztowej [Małecka-Ziemińska 2012]. Konkludując, można stwierdzić, iż w wykorzystanym w artykule pojęciu efektywności fiskalnej uwzględniono nie tylko wysokość dochodów z podatku rolnego umożliwiających pokrycie wydatków publicznych na poziomie samorządowym, lecz także wymóg niskich kosztów jego poboru, ponoszonych zarówno przez podatników, jak i administrację podatkową. Z uwagi na trudności i ograniczenia w oszacowaniu wysokości kosztów, np. kosztów wymiaru i poboru podatków, kosztów płacenia podatków oraz dodatkowych strat w dobrobycie [Grądzki 2006, Kudła 2004, Tran-Nam i in. 2000] zasadna jest analiza jakościowa oparta na ocenie rozwiązań systemowych podatku rolnego.

ISTOTA PODATKU ROLNEGO – PRZEGLĄD LITERATURY

Współczesne systemy podatkowe na świecie, w tym także systemy opodatkowania rolnictwa, nie są jednolite [Andersen i in. 2002]. W literaturze przedmiotu prezentowane są różne poglądy na temat podstawy opodatkowania w rolnictwie. Przyjmując za kryterium właśnie podstawę opodatkowania, można wyróżnić następujące możliwości obciążeń fiskalnych rolnictwa: podatki uzależnione od wielkości gruntu; ustalone na podstawie wartości gruntu; oparte na wysokości czynszu dzierżawnego oraz na koncepcji dochodu [Podstawka 2000]. Zatem możliwe jest opodatkowanie ziemi rolniczej bądź wyników działalności gospodarstwa rolnego. W gospodarkach rozwiniętych stosowany jest model, w którym ma miejsce opodatkowanie zarówno majątku, jak i dochodów z produkcji rolniczej. Generalnie dochody rolników w krajach UE są traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegają – w zależności od formy organizacyjno-prawnej – regulacjom podatku od dochodów osobistych lub podatku korporacyjnego. O wysokości obciążeń podatkowych decydują jednak nie tylko skale podatkowe, ale również zasady ustalenia podstawy opodatkowania. Można wyróżnić systemy podatkowe, w których stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa oraz dochody z rolnictwa, które nie są wyodrębnioną kategorią [Dziemianowicz 2007, s. 196 i nast.].

Większość rolników w Polsce nie płaci podatku dochodowego, ponieważ z podatku wyłączono dochody uzyskiwane z produkcji rolnej. Jedynie dochody z działów specjalnych produkcji rolnej objęto podatkiem dochodowym od osób fizycznych i prawnych. W polskim systemie opodatkowania rolnictwa najważniejszą rolę odgrywa podatek rolny, który ma

wiele cech podatku majątkowego. Jest on ściśle związany z położeniem gruntu. Podstawę opodatkowania w przypadku gospodarstwa rolnego stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, a w pozostałych przypadkach (dla gruntów niewchodzących w skład gospodarstwa rolnego) powierzchnia wyrażona w hektarach fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Liczbę hektarów przeliczeniowych w danym gospodarstwie rolnym ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do jednego z czterech okręgów podatkowych. Przyjęto, że wymienione czynniki określają potencjalne możliwości produkcyjne gospodarstw prowadzonych przez rolników, a tym samym wpływają na poziom uzyskiwanych przez nich dochodów. W podatku wykorzystywana jest wyłącznie stawka kwotowa, co jest konsekwencją naturalnej podstawy opodatkowania. Stawka podatku zależy od ceny kwintala żyta. Rozwiązanie, w którym o wysokości podatku decyduje cena jednego produktu (od lat niewłaściwego punktu odniesienia przy szacowaniu rzeczywistych dochodów z działalności rolniczej), należy ocenić negatywnie.

Co ciekawe, w literaturze taka konstrukcja jest oceniana odmiennie, gdyż uniemożliwia jednoznaczną klasyfikację podatku rolnego jako podatku majątkowego lub podatku dochodowego. Ryszard Mastalski uważa, że podstawą klasyfikacji podatku rolnego może być relacja pomiędzy przychodem normatywnym a rzeczywistym. Dlatego jeżeli wartość szacunkowa odbiega znacznie od wartości faktycznych przychodów, podatek rolny traci cechy podatku dochodowego i staje się podatkiem majątkowym [Mastalski 1996, s. 236]. Z kolei Marian Podstawka, przyjmując założenie, że podstawą opodatkowania jest wartość użytkowa ziemi, którą ustala się na podstawie substytutu, czyli hektara przeliczeniowego (z uwzględnieniem jakości ziemi oraz ekonomicznego położenia), kwalifikuje podatek do grupy podatków majątkowych [Podstawka 2005, s. 347]. Wydaje się, że przekonujących argumentów dostarcza Leonard Etel, który stwierdził, iż połączenie dwóch elementów (majątku – przedmiotu opodatkowania i liczby hektarów przeliczeniowych jako swoistej miary dochodowości – podstawy opodatkowania) nie jest właściwe, gdyż dochód i majątek, stanowiąc całkowicie odrębne przedmioty opodatkowania, nie dadzą się połączyć w ramach jednej konstrukcji podatkowej [Etel 2003, s. 342]. Ryta Dziemianowicz postulowała, aby konstrukcję podstawy opodatkowania w podatku rolnym przebudować i dostosować do przedmiotu opodatkowania [Dziemianowicz 2007, s. 317].

METODYKA BADAŃ

Spośród podatkowych źródeł dochodów własnych gmin na szczególną uwagę zasługują wpływy z tytułu podatków samorządowych. Obejmują one dochody z podatków reprezentujących przede wszystkim kategorię opodatkowania majątku w postaci substancji majątkowej (opodatkowanie nieruchomości, czyli podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny; opodatkowanie majątku ruchomego, czyli podatek od środków transportowych) oraz transferu majątku (obróć majątkiem, czyli podatek od czynności cywilnoprawnych; przyrost masy majątkowej, czyli podatek od spadków i darowizn).

Z zaprezentowanych w tabeli 1. statycznych mierników autonomii finansów gmin i ich niezależności finansowej wynika, że w badanym okresie zmniejszyło się znaczenie podatków lokalnych w systemie zasilania finansowego samorządu gminnego. Podatki majątkowe to tylko jeden z komponentów systemów finansowych gmin, ale nie powinno

Tabela 1. Znaczenie podatków lokalnych w gminach w latach 2004-2013

Rok	Udział podatków lokalnych w dochodach [%]		
	ogółem	własnych	podatkowych
2004	17,5	31,6	43,9
2005	16,4	29,0	42,1
2006	14,9	26,5	39,0
2007	14,1	23,9	34,6
2008	14,0	24,1	34,4
2009	14,3	26,0	37,2
2010	13,6	25,7	38,4
2011	13,9	26,1	38,2
2012	14,5	27,4	39,9
2013	14,9	27,4	40,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie [RM 2005-2014].

jednak na poziomie znacznie odbiegającym od tego z 2004 r. Przytoczone dane wskazują na potrzebę zmian w systemie zasilania finansowego jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, przede wszystkim w systemie podatków samorządowych. Mają one bowiem przewagę nad pozostałymi źródłami ze względu na swobodę dysponowania nimi oraz możliwości oddziaływania na ich wielkość.

W tabeli 2. zobrazowano, jak kształtowały się wpływy ze wszystkich podatków samorządowych, a także, jaka była ich struktura w latach 2007-2013. Największe znaczenie

być wątpliwości, że ze względu na koncepcję podziału podatków na państwowe i samorządowe mamy do czynienia z istotną kategorią źródeł dochodów własnych, decydującą o zakresie samodzielności finansowej gmin. Zatem przyjmując, że ich wielkość potraktuje się jako swoisty papierek lakmusowy poziomu samodzielności finansowej gmin, można uznać, iż spadek znaczenia podatków majątkowych jako źródeł dochodów gmin może świadczyć o malejącej ich samodzielności finansowej. Pogorszenie się potencjału dochodowego gmin wynikające z procesu zmniejszającej się wydajności fiskalnej lokalnych źródeł dochodów podatkowych stanowi także poważne zagrożenie dla realizowania zadań i celów społeczno-gospodarczych w systemie gospodarki lokalnej. Od 2008 r. można zauważyć niewielką poprawę tych relacji, pozostały one

Tabela 2. Dochody gmin z tytułu podatków lokalnych w latach 2007-2013

Rodzaj podatku	Wielkości w roku						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	mln zł						
Lokalne ogółem	14 603,7	15 677,6	16 451,7	17 133,7	18 387,7	20 292,0	21 563,4
Od nieruchomości	12 702,5	13 447,5	14 190,0	15 122,2	16 253,1	17 602,6	18 729,4
Rolny	931,5	1 228,0	1 238,5	9 89,4	1 062,3	1 545,9	1 665,2
Leśny	157,1	175,0	182,7	165,2	187,9	226,7	227,8
Od środków transportowych	812,6	827,1	840,5	856,9	884,4	916,8	941,0
	%						
Lokalne ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Od nieruchomości	87,0	85,8	86,3	88,2	88,4	86,8	86,9
Rolny	6,4	7,8	7,5	5,8	5,8	7,6	7,7
Leśny	1,1	1,1	1,1	1,0	1,0	1,1	1,0
Od środków transportowych	5,5	5,3	5,1	5,0	4,8	4,5	4,4

Źródło: jak w tab. 1.

fiskalne należy przypisać podatkowi od nieruchomości, dostarczał on znaczną część środków na realizację zadań publicznych. W badanym okresie jego średni udział w podatkach majątkowych wynosił ponad 87%. Drugim co do wielkości wpływów był podatek rolny. Jego udział w podatkach samorządowych wynosił średnio około 7%. W wypadku kolejnych wskaźników (tab. 3.), czyli udziału dochodów z tytułu podatku rolnego w dochodach budżetowych gmin (udział 1%) oraz w produkcie krajowym brutto (PKB) (udział 0,1%), nie ma wątpliwości, że miały zdecydowanie marginalne znaczenie fiskalne. Ze wszystkich podatków majątkowych największe zmiany dotyczyły właśnie wpływów z podatku rolnego. Powiązanie podatku z ceną żyta, niestanowiącego wcale w wielu gospodarstwach produktu dominującego, spowodowało, że pojawia się możliwość ustalenia podatku, w zależności m.in. od warunków atmosferycznych, sytuacji na światowych rynkach rolnych, na wyjątkowo wysokim bądź niskim poziomie. Przykładem mogą być, z jednej strony, bardzo wysokie wpływy z podatku rolnego w latach 2008-2009 oraz 2012-2013, z drugiej zaś, o wiele niższe w latach 2006-2007 oraz w 2010 r. W każdym razie cykliczna zmienność cen żyta odpowiada za zróżnicowaną w badanym okresie dynamikę, a tym samym za prawie 38-procentowy wzrost w cenach stałych dochodów gmin z tytułu podatku rolnego (tab. 4.). Nie należy jednak zapominać o wykorzystaniu przez gminy obowiązujących rozwiązań, zapewniających pewien zakres władztwa podatkowego.

Badając rolę i miejsce podatku od nieruchomości rolnych w systemie dochodów gmin, należy uwzględnić fakt zróżnicowanego potencjału ekonomicznego oraz bazy podatkowej poszczególnych kategorii gmin. Podatek rolny ma zdecydowanie marginalne znaczenie jako źródło dochodów własnych gmin mających status miasta na prawach powiatu (tab. 5.). Na przykład w 2011 r. gminy takie otrzymały 16,4 mln zł, co stanowiło tylko 1,5% globalnej kwoty podatku rolnego. Głównym beneficjentem dochodów z tego podatku są oczywiście

Tabela 3. Dochody gmin z tytułu podatku rolnego, ich udział w dochodach budżetowych gmin i w PKB oraz tempo wzrostu w latach 2006-2013

Wyszczególnienie	Wielkości w roku							
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Dochody z tytułu podatku rolnego [mln zł]	809,1	931,5	1228,0	1238,5	989,4	1062,3	1545,9	1665,2
Udział dochodów z tytułu podatku rolnego w dochodach budżetowych gmin [%]	0,9	0,9	1,1	1,1	0,8	0,8	1,1	1,2
Udział dochodów z tytułu podatku rolnego w PKB w [%]	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Udział dochodów budżetowych gmin w PKB [%]	8,7	8,8	8,7	8,5	8,8	8,5	8,6	8,7
Tempo wzrostu wpłat z podatku rolnego [%]	82,9	112,3	126,5	97,4	77,9	102,9	140,0	106,8
Tempo wzrostu dochodów budżetowych gmin [%]	111,8	109,3	103,3	99,6	106,7	100,8	101,4	102,4
Tempo wzrostu PKB [%]	106,2	107,2	103,9	102,6	103,7	104,8	101,8	101,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 2. oraz [GUS 2014].

Tabela 4. Dochody gmin z tytułu podatku rolnego w cenach stałych w latach 2005-2013

Rok	Podatek rolny w cenach stałych [mln zł]	Dynamika [%]	
		rok 2005 = 100	rok poprzedni = 100
2005	1208,6	100,0	100,0
2006	1001,5	82,9	82,9
2007	1124,8	93,1	112,3
2008	1423,1	117,7	126,5
2009	1386,7	114,7	97,4
2010	1079,8	89,3	77,9
2011	1111,5	92,0	102,9
2012	1559,8	129,1	140,3
2013	1665,2	137,9	106,8

Źródło: jak w tab. 3.

Tabela 5. Wpływy z podatku rolnego w gminach mających status miasta na prawach powiatu oraz w pozostałych gminach w latach 2004-2013

Lata	Wpływy z podatku [mln zł]		
	gminy mające status miasta na prawach powiatu	pozostałe gminy	razem gminy
2004	15,8	906,0	921,8
2005	16,9	949,9	966,8
2006	13,3	795,8	809,1
2007	16,1	915,4	931,5
2008	24,3	1203,7	1228,0
2009	23,2	1215,3	1238,5
2010	15,3	974,1	989,4
2011	16,4	1045,9	1062,3
2012	29,0	1516,9	1545,9
2013	30,3	1634,9	1665,2

Źródło: jak w tab. 1.

tywnie oceniane. Co istotne w działalności rolniczej, niewątpliwie specyficznej, w dużej mierze uzależnionej od warunków termiczno-wilgotnościowych, przyjęty mechanizm mający zapewnić stabilność obciążeń oraz dochodów budżetów gminnych nie jest i nie będzie skuteczny.

gminy wiejskie, otrzymały one 64% wpływów ogółem z podatku rolnego. Do gmin miejsko-wiejskich trafiło 33% wpływów, a tylko 3% wpływów ogółem z podatku rolnego zasiliło budżety gmin miejskich.

W tabeli 6. zaprezentowano średnie ceny skupu żyta oraz dynamikę inflacji i średnich cen skupu żyta. W analizowanym okresie średnioroczna inflacja charakteryzowała się cykliczną zmiennością. Najpierw obniżała się z 4,2% w 2008 r. do 2,6% w 2010 r., a następnie wzrosła do 4,3% w 2011 r., by znów obniżyć się do 0,9% w 2013 r. Nie można tego jednak powiedzieć o kształtującej się w poszczególnych okresach cenie żyta, która albo bardzo malała, albo bardzo rosła, niezależnie od wskaźnika wzrostu cen. W takim razie istotnego znaczenia nabiera duża zmienność cen żyta, wywołująca konsekwencje w zakresie ciężaru podatkowego. Jeżeli bowiem ceny rynkowe żyta gwałtownie rosną, to następuje spadek realnych obciążeń. Spowodowane jest to nie tylko dodatnią różnicą w stosunku do ceny wykorzystywanej w procedurze obliczania podatku, ale także korzyściami uzyskiwanymi przez gospodarstwa rolne z tytułu wysokich cen płaconych rolnikom za żyto (efekt powiązania obciążenia podatkiem rolnym z sytuacją ekonomiczną podatników). Z kolei w okresie spadku cen rynkowych żyta realne obciążenie może rosnać, zmniejszając się bowiem dochody gospodarstw rolnych. Przedstawione wnioski są prawdziwe, jeżeli założyć, że udział żyta w ogólnej produkcji jest znaczący. W rzeczywistości jednak jest inaczej – obecnie udział wartości żyta w globalnej produkcji rolniczej jest marginalny. Nie ma więc wątpliwości, że trwanie przy rozwiązaniu, w którym cena tylko jednego z wielu rodzajów produktów rolnych (i to nie najważniejszego), nie może być pozy-

Tabela 6. Dynamika inflacji, średnich cen skupu żyta oraz wysokość stawek w podatku rolnym w latach 2008-2013

Lata	Cena za 1 q [zł]	Roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych (rok poprzedni = 100)	Wskaźniki średnich cen skupu żyta (rok poprzedni = 100)	Stawka dla gruntów [zł]	
				gospodarstw rolnych	niestanowiących gospodarstw rolnych
2008	55,80	104,2	95,7	145,73	291,46
2009	34,10	103,5	61,1	139,50	279,00
2010	37,64	102,6	110,4	85,25	170,50
2011	74,18	104,3	197,1	94,10	188,20
2012	75,86	103,7	102,3	185,45	370,90
2013	69,28	100,9	91,3	189,65	379,30

Źródło: na podstawie danych [GUS 2014] i obliczenia własne.

Potwierdzeniem jest wysokość stawek¹ w latach 2008-2013, która w zależności od warunków atmosferycznych, a co za tym idzie nadwyżki lub niedoboru żyta na światowych rynkach, ulegała znacznemu obniżeniu lub zwiększeniu (tab. 6.).

W odniesieniu do podatków lokalnych organy samorządu gminnego mają określony ustawą zakres władztwa podatkowego. W przypadku podatku rolnego gminy mają pośredni wpływ na wysokość obciążenia, ponieważ ustawodawca określił stawkę podatku w sposób wiążący. Nie ma więc możliwości przyjęcia innego wskaźnika kwotowego, koniecznego do ustalenia wysokości podatku. Rady gmin są uprawnione tylko do obniżenia średniej ceny skupu żyta przyjmowanej jako podstawa obliczenia podatku i tym samym obniżenia ustawowej stawki obowiązującej na terenie danej gminy. W dalszej części artykułu przeanalizowano skalę korzystania z ustawowych uprawnień w zakresie zmniejszania górnych stawek podatkowych.

Z danych w tabeli 7. wynika, że rozpiętość pomiędzy średnią ceną skupu żyta ogłaszaną przez prezesa GUS a średnią ceną żyta przyjmowaną przez gminy wynikała z głównie z poziomu tej pierwszej². Gdy średnia

Tabela 7. Średnia cena skupu żyta ustalona przez GUS i średnia cena żyta stosowana przez gminy w latach 2008-2011

Wyszczególnienie	Średnia cena żyta w roku [zł/q]			
	2008	2009	2010	2011
Według GUS	58,3	55,8	34,1	37,6
Dla gmin	44,7	44,5	33,2	35,7

Źródło: na podstawie [MF 2012].

¹ Grunty stanowiące gospodarstwo rolne podlegają opodatkowaniu w wysokości równej wartości 2,5 q żyta z 1 ha przeliczeniowego. Grunty rolne niewchodzące w skład gospodarstwa są obciążone stawką podatku z 1 ha równą wartościowo 5 q żyta. W jednym i drugim przypadku stawka obliczana jest przy zastosowaniu średniej ceny skupu żyta ustalonej na podstawie komunikatu prezesa GUS. Do 2013 roku była to cena za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy, a od 2014 roku podatek jest obliczany na podstawie średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy. Wydaje się, że wydłużenie okresu z 3 do 11 kwartałów spowoduje mniejsze wahania stawki podatku rolnego. Ustabilizuje to zatem stawki podatku, co będzie pozytywne dla gmin, które będą mogły lepiej zaplanować wpływy z tego tytułu.

² Różnica między danymi dotyczącymi wysokości średnich cen skupu żyta zawartymi w tabeli 6 i 7. wynika z przesunięcia rocznego. Stawki w podatku rolnym są obliczane na podstawie wskazanej ceny w roku poprzedzającym rok podatkowy. W tabeli 7. podane wartości nie dotyczą konkretnego roku, ale przyjętej dla tego roku ceny, stanowiącej podstawę do obliczenia wysokości podatku rolnego.

Tabela 8. Obniżanie ceny skupu żyta według rodzaju gmin w latach 2009 i 2011

Lata	Odsetek gmin obniżających ceny skupu [%]			
	ogółem	miejskie	miejsko-wiejskie	wiejskie
2009	71,1	25,0	76,0	78,0
2011	39,3	41,4	43,6	13,4

Źródło: na podstawie [MF 2010, 2012].

cena skupu żyta kształtowała się na relatywnie wysokim poziomie, na jej obniżenie zdecydowało się więcej gmin (71,1%), natomiast gdy średnia cena skupu żyta spadła na jej obniżenie zdecydował się mniejszy odsetek gmin (39,3%), co szczegółowo przedstawiono w tabeli 8. Takie działania pozwalają na złagodzenie wpływu istotnych wahań cenowych na obciążenie podatkowe rolników. Jednocześnie wysokość

maksymalnej średniej ceny skupu żyta ma wpływ na wysokość stosowanej przez gminy obniżki tej ceny, a tym samym na kwotę utraconych dochodów z tego tytułu. Warto zwrócić uwagę na zakres stosowanego władztwa podatkowego w poszczególnych typach gmin. Porównując odsetek gmin stosujących obniżoną cenę żyta, należy odnotować dużą różnicę między danymi za dwa okresy. W przypadku gmin wiejskich, dla których podatek rolny jest istotny, skłonność do korzystania przez nie z uprawnienia do obniżania średniej ceny skupu żyta jest skorelowana z wysokością tej ceny stanowiącej podstawę do ustalenia wysokości podatku rolnego w danym roku.

W tabelach 9. i 10. zaprezentowano skutki obniżania średniej ceny skupu żyta przez gminy. W wyniku stosowanych przez gminy obniżek średnia cena skupu przyjęta do obliczania podatku rolnego w latach 2008-2009, czyli w okresie wyższego poziomu cen skupu żyta, stanowiła poniżej 80% maksymalnej stawki podatku. W 2011 r., gdy znacznie obniżyła się cena skupu żyta, średnia cena przyjęta przez gminy stanowiła prawie 95% maksymalnej stawki podatku. W całym badanym okresie średnia cena skupu żyta kształtowała się na relatywnie najwyższym poziomie w gminach miejskich, w gminach wiejskich zaś na relatywnie najniższym poziomie. Średnia cena skupu żyta w całym badanym okresie

Tabela 9. Średnia cena skupu żyta i stawka podatku rolnego według typu gmin w latach 2008-2011

Typ gminy	Lata	Średnia cena skupu żyta [zł]	Średnia stawka podatku [zł]		Udział średniej stawki w stawce maksymalnej [%]
			grunty gospodarstw rolnych	grunty niestanowiące gospodarstw rolnych	
Miejska	2008	53,82	134,55	269,10	92,3
	2009	52,22	130,55	261,10	93,6
	2011	37,05	92,63	185,25	98,4
Miejsko-wiejska	2008	44,47	111,18	222,36	76,3
	2009	44,54	111,36	222,72	79,8
	2011	35,74	89,35	178,70	95,0
Wiejska	2008	43,02	107,55	215,10	73,8
	2009	43,03	107,58	215,16	77,1
	2011	35,47	88,68	177,35	94,2
Ogółem	2008	44,70	111,75	223,50	76,7
	2009	44,52	111,30	222,60	79,8
	2011	35,73	89,33	178,65	94,9

Źródło: jak w tab. 8.

Tabela 10. Średnia cena skupu żyta i stawka podatku rolnego w gminach obniżających cenę skupu według typu gmin w latach 2009 i 2011

Typ gminy	Lata	Średnia cena skupu żyta [zł]	Średnia stawka podatku [zł]		Udział średniej stawki w stawce maksymalnej [%]
			grunty gospodarstw rolnych	grunty niestanowiące gospodarstw rolnych	
Miejska	2009	41,39	103,47	206,94	74,2
	2011	33,25	83,13	166,26	88,3
Miejsko-wiejska	2009	40,98	102,45	204,90	73,4
	2011	33,04	82,60	165,20	87,8
Wiejska	2009	39,50	98,75	197,50	70,8
	2011	32,67	81,68	163,36	86,8
Ogółem	2009	39,95	99,88	199,76	71,6
	2011	32,79	81,98	163,96	87,1

Źródło: jak w tab. 8.

w gminach wiejskich była niższa niż w gminach miejskich o ponad 7 zł, a tym samym różnica między średnimi stawkami podatku rolnego dla gospodarstw rolnych w tym typie gmin wynosiła 18 zł. W tabeli 10. uwzględniono wyłącznie dane dla gmin obniżających cenę skupu żyta, stąd korzystniejsze dla rolników stawki podatku rolnego. Należy również dodać, że w porównaniu do danych z tabeli 9. zmniejszyły się różnice pomiędzy podanymi wartościami wskaźników dla poszczególnych typów gmin.

Warto zwrócić uwagę również na układ terytorialny stosowanego władztwa podatkowego. Z danych zestawionych w tabeli 11. wynika, że gminy najczęściej korzystające z prawa do obniżania średniej ceny skupu żyta w latach 2009 i 2011 to gminy położone w województwach lubelskim, kujawsko-pomorskim oraz świętokrzyskim. W najmniejszym stopniu z tego prawa korzystały w 2009 r. gminy z województw małopolskiego i śląskiego, a w 2011 r. gminy z województw lubuskiego, opolskiego i śląskiego. Porównując odsetek gmin stosujących obniżoną cenę skupu żyta, należy zwrócić uwagę na dużą różnicę między danymi za dwa okresy. W okresach tych znacznie się zmieniła średnia cena skupu żyta, co potwierdza wcześniejsza opinia na temat skłonności do korzystania przez gminy z uprawnienia do obniżania średniej ceny skupu żyta. W poszczególnych latach była ona skorelowana z wysokością tej ceny w danym roku podatkowym.

W tabeli 12. uwzględniono skutki budżetowe w wyniku obniżenia średniej ceny skupu żyta. Charakteryzowały się one dużą niestabilnością (od 4% w 2010 r. do prawie 45% w 2012 r.). W sytuacji, gdy ceny żyta były niskie bądź bardzo niskie, preferencje polegające na obniżce stawek stosowane były w bardzo ograniczonym zakresie. W szerszym zakresie obniżki były wykorzystywane, ze względu na wspomniany wzrost cen skupu żyta, w latach 2008-2009 oraz 2012-2013, co doprowadziło do zmniejszenia wpływów z podatku. Tak znaczące zmniejszenie podatku mogłoby sugerować, że władze gmin, pozwalając sobie na utratę znacznych dochodów z tego źródła, pośrednio potwierdzają jego marginalne znaczenie finansowe.

Obecna konstrukcja podatku rolnego jest oceniana jako rozwiązanie mało skomplikowane, zdecydowanie prostsze niż inne podatki (np. podatek dochodowy), co ma zalety, zwłaszcza z punktu widzenia kosztów generowanych na różnych płaszczyznach, bowiem poziom kosztów administracyjnych, przede wszystkim dostosowania rolników, nie jest nadmierny. W warunkach ukształtowanego systemu opodatkowania nieruchomości rolnych

Tabela 11. Gminy stosujące obniżoną cenę skupu żyta według województw w latach 2009 i 2011

Województwo	Lata	Liczba gmin	Udział gmin obniżających cenę skupu żyta w liczbie gmin ogółem w województwie [%]	Średnia cena skupu żyta [zł]	Średnia stawka podatku rolnego [zł]	
					grunty gospodarstw rolnych	grunty niestanowiące gospodarstw rolnych
dolnośląskie	2009	112	66,3	43,02	107,55	215,10
	2011	44	26,0	32,65	81,63	163,26
kujawsko-pomorskie	2009	129	89,6	38,15	95,38	190,76
	2011	84	58,3	33,21	83,03	166,06
lubuskie	2009	52	62,7	44,87	112,18	224,36
	2011	12	14,5	34,37	85,93	171,86
lubelskie	2009	201	94,4	33,62	84,05	168,10
	2011	159	74,6	30,98	77,45	154,90
łódzkie	2009	131	74,0	39,63	99,08	198,16
	2011	81	45,8	32,20	80,50	161,00
małopolskie	2009	72	39,6	39,99	99,98	199,96
	2011	35	19,2	33,00	82,50	165,00
mazowieckie	2009	252	80,3	38,69	96,73	193,46
	2011	151	48,1	33,41	83,53	167,06
opolskie	2009	43	60,6	47,47	118,68	237,36
	2011	10	14,1	32,53	81,33	162,66
podkarpackie	2009	126	79,2	39,47	98,68	197,36
	2011	68	42,5	32,61	81,53	163,06
podlaskie	2009	79	66,9	43,96	109,90	219,80
	2011	25	21,2	33,57	83,93	167,86
pomorskie	2009	85	69,1	43,98	109,95	219,90
	2011	39	31,7	34,09	85,23	170,46
śląskie	2009	46	27,5	39,96	99,90	199,80
	2011	23	13,8	32,81	82,03	164,06
świętokrzyskie	2009	83	81,4	36,73	91,83	183,66
	2011	56	54,9	31,85	79,63	159,26
warmińsko-mazurskie	2009	88	75,9	42,78	106,95	213,90
	2011	25	21,6	34,27	85,68	171,36
wielkopolskie	2009	182	80,5	41,10	102,75	205,50
	2011	112	49,6	33,72	84,30	168,60
zachodnio-pomorskie	2009	82	71,9	41,78	104,45	208,90
	2011	51	44,7	33,53	83,83	167,66
Ogółem	2009	1763	71,1	39,95	99,88	199,76
	2011	975	39,3	32,79	81,98	163,96

Źródło: jak w tab. 8.

Tabela 12. Wysokość utraconych wpływów z podatku rolnego z tytułu obniżenia średniej ceny skupu żyta w latach 2008-2013

Wyszczególnienie	Wielkości w roku					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Wysokość utraconych wpływów z podatku rolnego z tytułu obniżenia średniej ceny skupu żyta [mln zł]	497,2	432,9	39,6	77,9	692,0	651,7
Udział utraconych wpływów z tytułu obniżenia średniej ceny skupu żyta we wpływach ogółem z podatku rolnego [%]	40,5	35,0	4,0	7,3	44,8	39,1

Źródło: jak w tab. 1.

realizacja zadania, jakim jest oddanie do dyspozycji gminy kwoty fiskalnej, podobnie jak jego czasochłonność (czas potrzebny na przygotowanie, wypełnienie i dostarczenie właściwych formularzy organom administracji podatkowej, liczba deklaracji podatkowych złożonych przez podatników w ciągu roku oraz niezbędnych informacji o nieruchomościach rolnych) i kosztochłonność (alternatywny koszt przyjętej jednostki czasu przeznaczony na wywiązanie się z obowiązku podatkowego, koszty ponoszone na rzecz firm doradztwa podatkowego) nie sprawiają większych trudności.

Z wielu badań wynika, iż podatek rolny nie stanowi istotnego obciążenia fiskalnego gospodarstw rolnych. Na przykład w latach 2000-2004 udział podatku rolnego w przeciętnym dochodzie wynosił odpowiednio: 4,6%; 4,3%; 6%; 5%; 3,5% [Dziemianowicz 2007, s. 377]. Potwierdzeniem mogą być również wyniki badań gospodarstw rolnych znajdujących się w polu obserwacji polskiego FADN. Można też zaobserwować silną zmienność obciążeń gospodarstw rolnych podatkiem rolnym, a także regresywność obecnego sposobu opodatkowania rolnictwa [Uwarunkowania..., 2014, s. 20]. Podatek rolny nie jest przecież powiązany z dochodem, stąd widoczne zmiany w poszczególnych latach. Ponadto względne obciążenia podatkowe mniejszych gospodarstw są wyższe niż gospodarstw większych.

Pewną ilustracją problematyki dotyczącej kosztów może być także porównanie ustawowych stawek podatku rolnego obowiązujących w latach 2008-2012 z maksymalnymi, najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości w przypadku gruntów komercyjnych. Informacje zawarte w tabeli 13. potwierdzają, że opodatkowanie gospodarstw rolnych oraz pozostałych gruntów rolnych jest kilkudziesięciokrotnie niższe niż komercyjnych nieruchomości gruntowych. Wyciągając wnioski z danych w tabeli 13. należy wziąć pod uwagę specyficzny mechanizm ustalania wielkości podstawy opodatkowania dla gruntów gospodarstw rolnych. Użytki rolne przeliczane są na hektary przeliczeniowe z wykorzysta-

Tabela 13. Porównanie wysokości kwotowych stawek zastosowanych w przypadku gruntów rolnych oraz gruntów komercyjnych w latach 2008-2012

Kategoria nieruchomości gruntowej	Stawka od 1 m ² powierzchni [zł]				
	2008	2009	2010	2011	2012
Grunty gospodarstw rolnych	0,0146	0,014	0,0085	0,0094	0,019
Pozostałe grunty rolne	0,0291	0,0279	0,0171	0,0188	0,0371
Grunty związane z działalnością gospodarczą	0,71	0,74	0,77	0,80	0,84

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 6. oraz wysokości stawek dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą, obciążonych podatkiem od nieruchomości.

niem współczynników, które zdaniem zwolenników takiego rozwiązania oddają różnice w jakości potencjalnej produktywności ziemi. Powoduje to zróżnicowanie obciążeń. Szczególne traktowanie działalności rolniczej w zakresie podatków powinno mieć zatem przekonywające uzasadnienie. Działalność rolnicza jest niewątpliwie działalnością naznaczoną dużym ryzykiem (zmienność warunków pogody, plonów, cen, sezonowość, duże zróżnicowanie czasowe między zakupami i sprzedażą, zdarzenia losowe). Można w związku z tym twierdzić, że ze względu na tę specyfikę rolnictwa i gospodarki wiejskiej (podatność na niszczące działanie sił przyrody i narażenie na działanie niekorzystnych zdarzeń losowych, co sprawia, że nie poddaje się ono w pełni regułom gospodarki rynkowej), a także ich szczególne znaczenie społeczno-gospodarcze, wskazane jest zastosowanie specyficznych rozwiązań podatkowych. Nie należy jednak zapominać, że współczesna działalność rolnicza wykorzystuje nierzadko nowoczesne technologie produkcji rolnej, co powoduje, że zmniejsza się znaczenie ziemi. Poza tym ziemia nie zawsze jest wykorzystywana jako czynnik wytwórczy do produkcji artykułów rolno-spożywczych. Należy również dodać, że podatek rolny stanowi jedyne obciążenie właścicieli gospodarstw rolnych, ich dochody bowiem nie zostały objęte powszechnym podatkiem dochodowym. Tak więc rolnicy prowadzący silne ekonomicznie gospodarstwa odnoszą dodatkowe korzyści z tytułu obciążenia relatywnie niskim podatkiem rolnym w relacji do wygenerowanych dochodów [Felis 2012].

Analiza modelu opodatkowania rolnictwa w Polsce dowodzi, że podatek rolny zdecydowanie nie należy do tych, które odgrywają dominującą i rosnącą rolę w finansowaniu wydatków publicznych oraz oddziaływaniu na zachowania przedsiębiorców. Upraszczając, można więc przyjąć, że w przypadku akceptowanej jego legitymizacji odzwierciedlone w mikroekonomii przez tzw. substytucyjne efekty zmiany ceny w wyniku opodatkowania, dodatkowe straty w dobrobycie nie będą stanowiły znaczącego elementu szacunku kosztów procesu fiskalnego. Wspomniano już, że strona kosztowa związana z poborem podatków jest tak samo ważna jak ich efekty dochodowe. Ze względu na zasygnalizowane problemy empirycznej weryfikacji kosztów generowanych przez podatek rolny wykorzystano elementy analizy jakościowej, a ta nie pozostawia wątpliwości – ich skala nie prowadzi do większej zmiany oceny efektywności fiskalnej podatku rolnego.

PODSUMOWANIE I WNIOSKI

1. Obowiązująca w Polsce konstrukcja podatku rolnego jest nieefektywna pod względem podatkowym, dlatego też powinna być zmieniona. Opodatkowanie rolnictwa w Polsce jest realizowane poprzez przestarzałą formułę, niedostosowaną do aktualnych warunków ekonomicznych.
2. Podatek rolny tylko w ograniczonym stopniu realizuje funkcję fiskalną. Wprawdzie jest drugim w kolejności źródłem finansowania spośród podatków lokalnych, jednak jego udział w porównaniu z podatkiem od nieruchomości jest zdecydowanie niższy. Jest to szczególnie ważne zwłaszcza dla gmin wiejskich, które w największym zakresie odczuwają zmiany związane z funkcjonowaniem tego podatku.
3. Wysokość wpływów z podatku rolnego w latach objętych badaniem była wynikiem przede wszystkim zmian specyficznej stawki podatku, uzależnionej od ceny skupu żyta. Cena ta nie była jednak skorelowana z inflacją, podlegała częstym wahaniom, przyczyniając się do dużych zmian w wysokości obciążeń podatkowych.

4. Gminy – w zależności od rodzaju – w różnym stopniu reagowały na taką zmienność, wykorzystując uprawnienia do obniżania obowiązującej ceny skupu żyta do celów wymiaru podatku rolnego.
5. Niezaprzeczalną zaletą obecnej formuły podatku rolnego jest prostota, a zatem jego elementy nie zwiększają kosztów wymiaru i poboru, a co z tym związane nie ograniczają możliwości wzrostu dochodów z jego tytułu.

Opodatkowanie wszystkich nieruchomości w Polsce, także rolnych, wymaga gruntownej reformy. Przeszarżała i nieelastyczna formuła wszystkich trzech podatków (rolnego, od nieruchomości i leśnego) powoduje, że nie mogą być one skuteczne w realizacji celów fiskalnych i pozafiskalnych. Koncepcja wprowadzenia podatku opartego na wartości nieruchomości – postulowana od ponad 20 lat – to nie tylko kwestia dostosowania polskiego systemu podatkowego do rozwiązań funkcjonujących w rozwiniętych państwach europejskich, ale także istotny element usprawnienia systemu finansów samorządowych. Zastąpienie trzech obecnie istniejących podatków od nieruchomości jednym – podatkiem *ad valorem* doprowadziłoby do poprawy sytuacji w zakresie wydajności podatków lokalnych. Z wprowadzeniem podatku od wartości nieruchomości wiązałyby się zasady sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności opodatkowania.

Innym bardzo ważnym problemem jest rozstrzygnięcie, czy i na jakich zasadach koncepcja zastąpienia podatku rolnego podatkiem *ad valorem* powinna obejmować również opodatkowanie dochodów w gospodarstwach rolniczych. Nie można bowiem obronić tezy, że podatek rolny jest rozwiązaniem uniwersalnym, obejmującym przychody, dochody i majątek rolnika. Jeśli tak było, to w latach 80. ubiegłego wieku. Wydaje się więc zasadne zniesienie odrębnego opodatkowania rolnictwa i włączenia do systemu powszechnego podatku dochodowego. Zdaniem R. I. Dziemianowicz, takie rozwiązanie pozwoli m.in. na obniżenie stawek podatku dochodowego (efekt poszerzenia bazy podatkowej), ograniczenie szarej strefy, przyspieszy przebudowę rolnictwa, motywując do zwiększenia wydajności pracy i istotnych zmian strukturalnych [Dziemianowicz 2007].

LITERATURA

- Andersen Finn G., Asheim Leif Jarle, Mittenzwei Klaus, Veggeland Frode, 2002: *Taxation of Agriculture in Selected Countries*, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo, s. 1-123.
- Etel Leonard, 2003: *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny, Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 1-522.
- Felis Paweł, 2012: *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, SGH, Warszawa, s. 1-407.
- Dziemianowicz Ryta Iwona, 2007: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, s. 1-463.
- Dziemianowicz Ryta, Przygodzka Renata, 2007: *Baza podatkowa i jej wpływ na efektywność systemu podatkowego*, [w] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, J. Ostaszewski (red.), SGH, Warszawa, s. 193-201.
- Grądański Feliks, 2006: *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa, s. 1-266.
- GUS. 2014: *Polska – wskaźniki makroekonomiczne*, Warszawa.
- Kudła Janusz, 2004, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, UW, Warszawa, s. 1-293.
- Małecka-Ziembińska Edyta, 2012: *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 1-381.

- Mastalski Ryszard, 1996: *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 1-278.
- MF. 2010: *Wysokość stawek w opodatkowaniu nieruchomości w 2009 r.*, Warszawa.
- MF. 2012: *Preferencje podatkowe w Polsce*, Raport, nr 3, Warszawa.
- Podstawka Marian, 2000: *System podatkowy w rolnictwie*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa, s. 1-129.
- Podstawka Marian, 2005: *Podatek rolny od gruntów – Jego ocena i potrzeba zmian*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. VII, z. 4, s. 347-351.
- RM. 2005-2014: *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa.
- Tran-Nam Binh, Evans Chris, Walpole Michael, Ritchie Katherine, 2000: *Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia*, „National Tax Journal”, vol. 53, no. 2, s. 229-252.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym*, Dz.U.2013.1381 z późn. zm.
- Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce*, 2014, Forum Inicjatyw Rozwojowych, Warszawa, s. 1-68, www.efrwp.pl, data dostępu: 24.09.2014.

Paweł Felis

EVALUATION OF THE AGRICULTURAL TAX FISCAL FUNCTION

Summary

The article is aimed at the analysis of agricultural tax efficiency in Poland in the years 2004-2013. Therefore, it focuses on the tax revenue as well as the cost tax volume and collection relate cost. The accomplishment of the aim required the determination of the idea of agricultural tax fiscal efficiency as well as the indication of its determinants. The discussion, due to the specific nature of agricultural tax, is based exclusively on the Polish literature. In order to verify the formulated hypothesis, the descriptive analysis method was applied, the literature research conducted and the Act on Agricultural Tax analysed. The content of the article indicates that the present Polish system is contrary to the current solutions in the majority of EU countries. It is being implemented on the basis of an outdated structure of property tax. And agricultural tax performs a limited income function. In this connection, its fiscal efficiency is low.

Adres do korespondencji:

Dr Paweł Felis

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Zakład Podatków Instytut Finansów

ul. Madalińskiego 6/8, 02-513 Warszawa

e-mail: pfelis@sgh.waw.pl